



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Lukáše Pišvejce (soudce zpravodaj), soudce Mgr. Alexandra Krysla a soudkyně JUDr. Veroniky Burianové ve věci

žalobkyně: **Mrazírny Schmidt s.r.o.**, sídlem Jižní 389, 330 02 Dýšina,
zastoupená Mgr. Jirí Maškem, advokátem, sídlem Lochotínská 1108/18,
301 00 Plzeň

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**,
sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 2. 2020, č. j. 7560/20/5300-22442-712600

takto:

- I. **Rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 2. 2020, č. j. 7560/20/5300-22442-712600, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.**
- II. **Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náklady řízení ve výši 19.456 Kč do jednoho měsíce od právní moci rozsudku k rukám zástupce žalobkyně.**

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

Odůvodnění:

I.

Napadené rozhodnutí

1. Žalobkyně se žalobou domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 2. 2020, č. j. 7560/20/5300-22442-712600 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), jímž bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj (dále jen „*prvoinstanční orgán či prvostupňový správce daně*“) – platební výměr na daň z přidané hodnoty, ze dne 5. 3. 2018, č. j. 370529/18/2301-51522-402467 (dále jen „*prvoinstanční rozhodnutí*“), kterým byla vyměřena DPH za zdaňovací období září 2015 ve výši 170.241 Kč.

II.

Žaloba

2. Žalobkyně v žalobě vymezila několik okruhů pochybení žalovaného.
3. Za prvé má žalobkyně za to, že prvoinstanční orgán nezákonně vedl postup k odstranění pochybností za zdaňovací období září 2015 a navazující daňovou kontrolu. Prvostupňový správce daně měl pochybnosti o tom, zda byly v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2015 oprávněně vykázány hodnoty snižující daň na výstupu dle opravných daňových dokladů vystavených v rámci insolvenčního řízení společnosti Samo. Prvostupňový správce daně v rámci zdaňovacího období září 2015 ověřoval, zda původní plnění, míněno plnění uvedená v daňových přiznáních za období prosinec 2013 - červenec 2014, ve vztahu k opraveným dokladům byla skutečně poskytnuta společnosti Samo. Dle žalobkyně se jedná o nezákonný postup prvostupňového správce daně, který v rámci postupu k odstranění pochybností za zdaňovací období září 2015 zkoumal i to, zda došlo k samostatným zdanitelným plněním za zdaňovací období prosinec 2013 - červenec 2014, kterých se ovšem předmětný postup k odstranění pochybností vůbec netýká. Prvostupňový správce daně porušil ust. § 89 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „*daňový řád*“), neboť překročil předmět vymezený pro postup k odstranění pochybností, kterým bylo zdaňovací období září 2015, když zkoumal, zda došlo k samostatným zdanitelným plněním za zdaňovací období prosinec 2013 - červenec 2014, ačkoliv oprava výše daně postupem dle § 44 ZDPH není v souladu s judikaturou samostatným zdanitelným plněním. Žalobkyně v tomto odkazuje na závěry uvedené v rozsudku NSS ze dne 11. 04. 2013, č.j. 9 Afs 69/2012 - 47, podle něhož „*zákonem stanovené oprávnění provést opravu daně na výstupu není ničím jiným, než právem dodavatele (věřitele) snížit jím původně uplatněnou daň na výstupu, která již byla věřitelem uplatněna s ohledem na zboží či služby jím v minulosti dodané. Původně uskutečněné zdanitelné plnění nedoznává v důsledku opravy žádných změn, stejně tak nedochází k žádnému novému dodání zboží či poskytnutí služby, jak se snaží navodit stěžovatel. Je tedy zcela nepochybné, že oprava výše daně nemá stejnou povahu jako povinnost odvést daň na výstupu z dodání zboží či poskytnutí služby, která je vždy navázána na zdaňovací období, ve kterém k dodání zboží či poskytnutí služby došlo. Stejně tak je nepochybné, že původní zdanitelné plnění zůstává i po provedení opravy výše daně zcela beze změny. Nedochází k jeho vrácení, ke změně jeho rozsahu či ke změně ceny, za kterou bylo uskutečněno. Posuzovaná oprava je navázána pouze na daň uplatněnou z původně uskutečněného zdanitelného plnění a její samotné provedení nemá žádný jiný důsledek než právě snížení původně uplatněné daně. Oprávnění plátce provést opravu daně na výstupu již uskutečněného zdanitelného plnění je tak právem nutně souvisejícím s již uplatněnou daní bez ohledu na to, že samotné provedení opravy je zákonem o DPH formálně považováno za samostatné zdanitelné plnění. Obdobně je povinnost dlužníka snížit daň na vstupu pouze ve výši, v jaké uplatnil odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění, zrcadlově povinností související s již jím v minulosti uplatněnou daní na vstupu.*“ A dále na závěry uvedené v rozsudku NSS ze dne 28. 02. 2017, č.j. 4 Afs 224/2016 - 34, „*pro posouzení věci tak je rozhodující, že oprava provedená podle § 44 ZDPH není samostatným zdanitelným plněním a pohledávky správce daně vzniklé opravami daně podle § 44 odst. 5 ZDPH za výše uvedená zdaňovací období nelze*

považovat za daň (daňovou povinnost) vzniklou v těchto zdaňovacích obdobích, jelikož se reálně vztahuje ke daňové povinnosti žalobce (dlužníka) za jiné období, a to za období před účinností rozhodnutí o úpadku.“ Prvostupňový správce daně nicméně dospěl k závěru, že pochybnosti nebyly odstraněny, a proto přistoupil k zahájení daňové kontroly. Předmět daňové kontroly byl prvostupňovým správcem daně vymezen na str. 5. zprávy o daňové kontrole tak, že: *„kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2015, a to v plném rozsahu údajů uváděných v předmětném daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty.“* Žalobkyně poukazuje na to, že předmět daňové kontroly nebyl rozšířen o zdaňovací období prosinec 2013 - červenec 2014 postupem dle § 85 daňového řádu. Žalobkyně je toho názoru, že prvostupňový správce daně překročil předmět daňové kontroly, když v rámci daňové kontroly za zdaňovací období září 2015 zkoumal i to, zda došlo k samostatným zdanitelným plněním za zdaňovací období prosinec 2013 - červenec 2014, kterých se ovšem daňová kontrola svým předmětem vůbec netýká. Prvostupňový správce daně porušil § 85 odst. 1 daňového řádu, neboť překročil předmět daňové kontroly, kterým bylo zdaňovací období září 2015, když zkoumal, zda došlo k samostatným zdanitelným plněním za zdaňovací období prosinec 2013 - červenec 2014, ačkoliv oprava výše daně postupem dle § 44 ZDPH není v souladu se shora uvedenou judikaturou samostatným zdanitelným plněním. Žalobkyně shrnuje, že považuje postup prvostupňového správce daně za nezákonný. Dle právního názoru žalobkyně není prvostupňový správce daně oprávněn v rámci řízení týkajícího se daňového přiznání za září 2015 zkoumat to, zda za období 12/2013 - 7/2014 došlo k faktickému plnění, pokud se v daném případě jedná o provedení opravy výše daně postupem dle u § 44 ZDPH. Žalobkyně na podporu svojí shora uvedené argumentace doplňuje, že ze znění § 44 odst. 3 ZDPH vyplývá, že: *"Opravu nelze provést po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém se uskutečnilo původní zdanitelné plnění... Tato tříletá lhůta je dle právního názoru odrazem skutečnosti, že dle § 148 odst. 1 daňového řádu „Daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky.“* Citovaný § 44 odst. 3 ZDPH byl dle právního názoru žalobkyně vložen do ZDPH právě proto, aby věřitelé nemohli uplatňovat opravu i k plněním starším tří let, u kterých by správce daně vzhledem k § 148 odst. 1 daňového řádu nemohl ověřit, zda k nim skutečně došlo dle daňových tvrzení vztahujících se k předmětným zdaňovacím obdobím. Pokud tedy správce daně chtěl zkoumat původní zdanitelná plnění za období 12/2013 - 7/2014, pak toto měl učinit postupy ve vztahu k daňovým tvrzením za taková období, ne ve vztahu k daňovému tvrzení za září 2015.

4. Dále žalovaný pochybil, když učinil pro žalobkyni překvapivou změnu právního názoru. Prvostupňový správce daně považoval aplikaci § 44 ZDPH žalobkyní za snahu zneužití tohoto ustanovení. Odvolací orgán naopak dovodil, že prvostupňový správce daně měl nejdříve posoudit, zda žalobkyni vznikly pohledávky, zda došlo k faktickému plnění a zda se jedná o neuhrazené pohledávky. O změně právního názoru odvolacího orgánu se žalobkyně dozvěděla až ze *„Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvy k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 29. 01. 2020“*. Žalobkyně požádala dne 10. 02. 2020 o prodloužení lhůty k vyjádření se k seznámení. Tato žádost byla zamítnuta. Na seznámení žalobkyně reagovala vyjádřením ze dne 17. 02. 2020, kde žalobkyně opětovně upozornila na to, že desetidenní lhůta poskytnutá odvolacím orgánem je nedostatečná s ohledem na délku trvání odvolacího řízení (23 měsíců), složitost věci, rozsah seznámení (92 stran) a zejména změnu právního názoru odvolacího orgánu. Žalobkyní tak byl dán pouze desetidenní prostor k vyjádření, přestože zákon umožňuje až patnáct dnů k vyjádření. Jelikož byl obsah seznámení do značné míry překvapivý vzhledem k rozsahu dokazování v rámci odvolacího řízení, pak i přesto žalobkyně ve svém vyjádření postupně vyvracela skutečnosti uvedené v seznámení a k prokázání existence neuhrazených pohledávek vůči Samo a faktického plnění navrhla provedení rozsáhlého důkazního materiálu (vyjmenovaný na str. 6, 8, 14, 15 vyjádření žalobkyně ze dne 17. 02. 2020, námátkou se jednalo o hlavní knihy, knihy faktur vydaných a přijatých žalobkyně za roky 2013-2015). Odvolací orgán v Rozhodnutí na str. 37 pouze uvedl, že *„Předložení dalších (kompletních) evidencí proto tyto dříve zjištěné rozpory nemohlo odstranit.“*

Z napadeného rozhodnutí není zřejmé, zda se odvolací orgán vůbec podrobně seznámil s dokumenty žalobkyně označenými a navrženými k důkazu v jejím vyjádření ze dne 17. 02. 2020, zda je provedl k důkazu a jaké konkrétní závěry odvolací orgán zaujal k tvrzením žalobkyně, která těmito důkazy tato tvrzení prokazovala. Žalobkyně má za to, že se odvolací orgán navrženými důkazy vůbec nezabýval. K takovému závěru vede žalobkyni to, že 17. 02. 2020 odeslala ve večerních hodinách své vyjádření, které bylo doručeno odvolacímu orgánu 18. 02. 2020 a 19. 02. 2020 odvolací orgán vydal napadené rozhodnutí. Dle právního názoru žalobkyně odvolací orgán se v rozporu s § 116 odst. 2 daňového řádu nevypořádal v odůvodnění Rozhodnutí se všemi námitkami žalobkyně. Napadené rozhodnutí je tak nepřezkoumatelné. Žalobkyně považuje takovéto jednání odvolacího orgánu za účelové. Účelovost spatřuje žalobkyně v tom směru, že odvolací orgán byl s ohledem na prekluzivní lhůty pro stanovení daně nucen vydat Rozhodnutí a toto dne 19. 02. 2020 dodal do datové schránky žalobkyně, respektive její zmocněnkyně, za účelem případné fikce doručení před uplynutím prekluzivní lhůty. Žalobkyně připomíná, že daňová kontrola byla zahájena dne 29. 02. 2016. Od tohoto data počala znovu plynout tříletá prekluzivní lhůta, která měla skončit dne 01. 03. 2019. Dne 05. 03. 2018 bylo vydáno prvostupňové rozhodnutí, kterým došlo k prodloužení tříleté prekluzivní lhůty o jeden rok, tedy do 01. 03. 2020. Žalobkyně poukazuje na to, že z důvodu postupu odvolacího orgánu, který změnil svůj právní názor až v seznámení, tj. téměř na konci odvolacího řízení, neměla žalobkyně adekvátní prostor na reakci, v důsledku čehož byla zkrácena na svých procesních právech.

5. Za třetí žalobkyně uvedla, že prvoinstanční orgán nepostupoval v souladu s daňovým řádem při zahájení daňové kontroly. Prvostupňový správce daně sdělením – pozvánkou ze dne 09. 02. 2016, č. j. 217736/16/2301-61564-404885, informoval žalobkyni, že pochybnosti uvedené ve výzvě k odstranění pochybností ze dne 20. 11. 2015, č. j. 1757715/15/2301-51522-4030015, podle § 89 odst. 1 a násl. daňového řádu nebyly odstraněny, a vzhledem ke skutečnosti, že postup správce k odstranění pochybností není postupem při správě daní, který by měl sloužit k obsáhlému a časově a personálně náročnému dokazování, zahájí správce daně v rozsahu pochybností uvedených ve výš specifikované výzvě daňovou kontrolu. Žalobkyně konstatuje, že jí, vyjma obecného sdělení ze dne 09. 02. 2016, nebylo před zahájením daňové kontroly jakýmkoliv způsobem sděleno, jaké jsou konkrétní důvody přetrvávajících pochybností správce daně. Dle právního názoru žalobkyně by měl být ve věci sepsán a jí doručen alespoň protokol o odstranění pochybností, kde by vyjma popsanych skutečností dokumentujících průběh postupu k odstranění pochybností bylo i hodnocení vyjádření a důkazních prostředků, na jehož základě činí správce daně závěr o tom, které pochybnosti byly vyvráceny a v jakém rozsahu a jaké jsou důvody přetrvávajících pochybností. Žalobkyně má za to, že protokol či úřední záznam ve smyslu § 90 odst. 1 daňového řádu nebyl před zahájením daňové kontroly sepsán, a proto prvostupňový správce daně porušil § 90 odst. 1 daňového řádu. Sdělení ze dne 09. 02. 2016 nelze považovat za protokol či úřední záznam ve smyslu § 90 odst. 1 daňového řádu. Žalobkyně nebyla nikdy před zahájením daňové kontroly seznámena s protokolem či úředním záznamem sepsaným dle § 90 odst. 1 daňového řádu, a proto prvostupňový správce daně porušil § 90 odst. 2 daňového řádu. Žalobkyně nebyla prvostupňovým správcem daně vyrozuměna o jejím právu podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků ve smyslu § 90 odst. 2 daňového řádu. Jedná se tak dle právního názoru o zjevné pochybení prvostupňového správce daně v rámci jeho poučovací povinnosti a žalobkyně daný postup odvolacího orgánu považuje za porušení § 6 odst. 3 daňového řádu. Žalobkyně byla až po zahájení daňové kontroly dle § 87 odst. 1 daňového řádu seznámena s důvody přetrvávajících pochybností prvostupňového správce daně, jak se podává ze str. 4, 5 protokolu ze dne 29. 02. 2016, č. j. 294013/16/2301-615664-404885. Tím, že prvostupňový správce daně až po zahájení daňové kontroly žalobkyni seznámil s velmi obecnými důvody přetrvávajících pochybností, pak odňal nezákonně žalobkyni možnost podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem

na provedení dalších důkazních prostředků ve smyslu § 90 odst. 2 daňového řádu. Jedná se o postup prvostupňového správce daně rozporný s § 90 odst. 2 daňového řádu. Daňová kontrola zahájena dne 29. 02. 2016 byla zahájena v rozporu s daňovým řádem, neboť prvostupňový správce daně před zahájením daňové kontroly porušil § 90 odst. 1, 2 daňového řádu.

6. Žalobkyně v žalobě dále popsala další tvrzené procesní pochybení správních orgánů, které mělo spočívat v tom, že prvoinstanční orgán v rámci daňové kontroly vyzval žalobkyni k prokázání negativních skutečností. Prvostupňový správce daně v rámci odvolacího řízení výzvou ze dne 25. 04. 2019, č. j. 988909/19/2301-61564-402127, vyzval žalobkyni k tomu, aby: „*Prokažte, že původní řádné daňové doklady, k nimž ve zdaňovacím období září 2015 uplatňujete opravu daně u pohledávek za dlužníkem v insolvenčním řízení SAMO HS, s.r.o., DIČ: CZ28769236, ve smyslu ustanovení § 44 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) nebyly ze strany dlužníka Samo HS, s.r.o., DIČ: CZ28769236, uhrazeny, a to ani částečně.*“ Prvostupňový správce daně v rámci odvolacího řízení výzvou ze dne 12. 11. 2019, č. j. 1988820/19/2301-61564-402127, vyzval žalobkyni k tomu, aby: „*Prokažte, že pohledávky vztahující se k původním řádným daňovým dokladům, k nimž ve zdaňovacím období září 2015 byla provedena oprava výše daně u pohledávek za dlužníkem v insolvenčním řízení SAMO HS, s.r.o., DIČ: CZ28769236, ve smyslu ustanovení § 44 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) doposud nezanikly.*“ Žalobkyně uvádí, že citované výzvy byly prvostupňovým správcem daně učiněny zcela v rozporu se zásadou, která je uplatňována v judikatuře správních soudů, a to, že daňový subjekt není povinen dokazovat své negativní tvrzení, resp. odpovídající negativní skutečnost. Žalobkyně odkazuje na rozsudek NSS ze dne 6. 12. 2013, č.j. 2 Afs 56/2012 – 34, v němž je uvedeno, že „*zdejší soud se tak plně ztotožňuje s odůvodněním napadeného rozsudku, v němž krajský soud stěžovateli vytkl, že po žalobci požadoval, aby prokázal, že k uskutečnění zdanitelného plnění na základě faktury č. 162006 nedošlo. Tím došlo k popření tzv. negativní důkazní teorie, tedy že v řízení (nejen daňovém) není možno po účastníkovi (daňovém subjektu) žádat, aby prokázal reálnou neexistenci určité skutečnosti. Nemožnost takového postupu je obecně uznávána. Z pohledu právní teorie lze zmínit například publikaci prof. JUDr. Aleny Winterové, CSc., a kol.: Civilní právo procesní (4. vydání, Linde Praha, a. s., 2006, s. 279), kde se uvádí, že „[t]eorie negativní je založena na tom, že negativní skutečnosti nemohou být dokazovány, a je tedy ten, kdo tvrdí negativní skutečnost, od důkazního břemene osvobozen.*“ Dle právního názoru žalobkyně správce daně v rozporu se zásadou negativní důkazní teorie, která je uznávána i judikaturou NSS, přenesl na žalobkyni důkazní břemeno. Měl to být pouze a jedinec správce daně, který měl nést důkazní břemeno k prokázání skutečnosti, že pohledávky žalobkyně zanikly uhrazením ze strany Samo. V řízení nebylo prokázáno uhrazení pohledávek žalobkyně společností Samo, a proto měl správce daně konstatovat, že žalobkyně měla vůči společnosti Samo ke dni jejího úpadku neuhrazené zjištěné pohledávky.
7. Žalobkyně vymezila další procesní pochybení žalovaného spočívající v tom, že žalovaný ji nesprávně poučil o jejím právu seznámit se s důkazy a vyjádřit se k nim. Odvolací orgán dokumentem „*Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení*“ ze dne 29. 01. 2020 vyzval žalobkyni, aby se postupem dle § 115 odst. 2 daňového řádu vyjádřila pouze ke skutečnostem zjištěným v rámci odvolacího řízení. Jedná se tak dle právního názoru o zjevné pochybení odvolacího orgánu v rámci jeho poučovací povinnosti a žalobkyně daný postup odvolacího orgánu považuje za porušení § 6 odst. 3 daňového řádu.
8. Podle žalobkyně správní orgány nesprávně zjistily a hodnotily skutkový stav.
9. Žalovaný uvedl v bodě 81 napadeného rozhodnutí, že „Z časového vyhotovení dokumentu o uznání dluhu v roce 2015 lze usuzovat, že byl vytvořen pro účely insolvenčního řízení, aby odvolatel mohl přihlásit zajištěnou pohledávku, což by zlepšilo jeho postavení jako zajištěného věřitele v insolvenčním řízení.“ Žalobkyně s takovým hodnocením daného důkazu, který je i podstatným pro posouzení toho, zda bylo plnění společnosti Samo žalobkyni poskytnuto a zda

měla žalobkyně vůči společnosti. Samo neuhrazené pohledávky, kategoricky nesouhlasí. Závěry uvedené odvolacím orgánem jsou zcela v rozporu s obsahem dokumentů uvedených v insolvenčním rejstříku ve věci insolvenčního řízení společnosti Samo. Konkrétně Dohoda o uznání závazku a způsobu zaplacení dluhu ze dne 20. 03. 2015 byla uzavřena před zahájením insolvenčního řízení (pozn. 23. 03. 2015, kdy insolvenční návrh podala společnost M-Lobys s.r.o.). Insolvenční soud rozhodl o úpadku společnosti Samo dne 18. 06. 2015. Žalobkyně poté přihlásila své pohledávky přihláškou. Odvolací orgán by se neměl řídit neprokázanými tvrzeními či jeho subjektivním hodnocením, které nemá oporu v důkazech, ale měl by vycházet z obsahu právního jednání, tedy z citovaného dokumentu, jehož pravost a správnost nebyla v insolvenčním řízení ani v předmětném daňovém řízení zpochybněna. Žalobkyně poukazuje, že právě insolvenční soud na základě této listiny dospěl k závěru, že pohledávka žalobkyně byla zjištěna v hodnotě, z které následně vycházela žalobkyně při postupu dle § 44 odst. 1 ZDPH. Žalovaný zcela opominul účinky uzavření dohody o uznání závazku a způsobu zaplacení dluhu ze dne 20. 03. 2015, které mimo běh nové promlčecí lhůty znamenají i potvrzení společnosti Samo, že jí žalobkyně dodala plnění, která se vztahují k opravě výše daně, a že Samo za tato plnění žalobkyni neuhradila, tedy existují neuhrazené pohledávky. Jednatel společnosti Samo, J. H., při svém výslechu dne 27. 04. 2017 potvrdil, že dohodu podepsal a že plnění dle faktur uvedených v dohodě bylo společnosti Samo dodáno a společností Samo přijato. Odvolací orgán tímto svým postupem porušil § 8 odst. 3 daňového řádu, neboť nevycházel z obsahu právního jednání, tj. dohody o uznání závazku a způsobu zaplacení dluhu ze dne 20. 03. 2015, ale ze svých nepodložených úsudků. Naopak insolvenční soud z dané dohody vycházel a zjistil neuhrazenou pohledávku žalobkyně za společností Samo ve výši 47.810.116 Kč.

10. Žalobkyně v řízení opakovaně navrhovala provedení místního šetření u společnosti Samo v jeho areálu v Nechanicích. Žalovaný tento důkazní návrh zamítl, když uzavřel, že „*všechny potřebné daňové doklady pro posuzovanou věc byly k dispozici (předložil je odvolatel). Za této situace by tak nebylo účelné provádět místní šetření u společnosti Samo, neboť by se tam pravděpodobně doklady související s posuzovanou věcí vůbec nenacházely, nebo by byly v tak chaotickém a nespolečném stavu, že by bylo velmi obtížné (ne-li nemožné) získat nějaké listiny využitelné pro posuzované řízení.*“ Žalobkyně považuje takové odůvodnění zamítnutí důkazního návrhu za neadekvátní s ohledem na postup správce daně, který sám opakovaně vyzýval společnost Samo a poté i insolvenčního správce společnosti Samo k vydání účetnictví společnosti Samo. Tedy sám správce daně účetnictví společnosti Samo požadoval. Je pozoruhodné, že PČR v rámci prověřování skutečností uvedených v trestním oznámení v areálu v Nechanicích účetnictví za dané roky našla. Nicméně správce daně této informace nevyužil.
11. Žalobkyně tvrdí, že žalovaný porušil zásadu volného hodnocení důkazů zakotvenou v § 8 odst. 1 daňového řádu, když provedené důkazy vyhodnotil nesprávně a výhradně v neprospěch žalobce. V tomto směru žalobkyně akcentuje, že zásada volného hodnocení důkazů je sice postavena na vnitřním přesvědčení správce daně, v žádném případě však neznamená libovůli v jeho postupu, nýbrž přísný logický postup opřený o znalost zákonů a jiných právních předpisů, právní vědomí, o všestranné, hluboké a logické zhodnocení jednotlivých důkazů v jejich vzájemných souvislostech, s přihlédnutím ke všem okolnostem případu. Při hodnocení důkazů byl proto prvostupňový správce daně jakožto i odvolací orgán povinen využít především analytické a syntetické metody, často ve spojení s indukcí a dedukcí, jejich závěry měly být konzistentní, bezrozporné, vylučující jiný skutkový stav nebo jinak proběhlý skutkový děj. Současně platí, že neumožňují-li provedené důkazy spolehlivý závěr učinit, pak je třeba v dokazování pokračovat. Prvostupňový správce daně i odvolací orgán těmto svým povinnostem nedostály, když zejména nepřihlédly ke všemu, co vyšlo v řízení najevo, a nevypořádali se se všemi skutečnostmi (skutkovými okolnostmi) bez ohledu na to, zda svědčily ve prospěch, či neprospěch žalobce, naopak zjištěné skutečnosti vzaly za prokázané zcela selektivně, tak, aby vyzněly téměř výlučně v neprospěch žalobkyně. Konkrétně žalobkyně uvádí, že odvolací orgán v bodě 109 napadeného

rozhodnutí uzavírá, že výsledky svědků byly poznamenány snahou žalobkyně klást svědkům návodné otázky. V tomto směru odkazuje na výslech svědka R. H. (vizte Protokol ze dne 02. 11. 2018, č. j. 1941458/18/2301-61564-404727), kde žalobkyně měla klást „hypotetické otázky, na které nemohl svědek znát odpovědi, například jak by byly vyplněny dokumenty, kdyby... apod., přičemž návodnými otázkami podsouval svědkovi odpovědi, které chtěl slyšet.“ Žalobkyně odmítá, že by byly pokládány návodné otázky. Právě z protokolu o výslechu svědka R. H. se podává, že se žalobkyně nedotazovala stylem, jak by byly vyplněny dokumenty, apod. Žalobkyně obecně při provádění výslechu svědků vždy předkládala svědkům – řidičům tzv. stazky a CMR, které se měly vázat ke konkrétním jízdám daného řidiče. Takový postup je dle žalobkyně na místě, pokud žalobkyně měla prokazovat dle prvostupňového správce daně a odvolacího orgánu každé jednotlivé faktické plnění společnosti Samo. Je nutné si uvědomit, že řidiči měsíčně provedou okolo dvaceti jízd. Jestliže při výsleších cca pět let po uskutečnění jízdy je nutno prokazovat faktické plnění, pak jsou stazky a CMR jedinými dokumenty, které mohou oživit vzpomínky řidičů. Žalobkyně namítá, že k důležitým prokázaným skutečnostem prvostupňový správce daně a odvolací orgán vůbec nepřihlédl. Žalobkyně poukazuje na to, že všichni řidiči vypověděli, že pokud bylo uvedeno jako místo vykládky SAMO HS či SAMO Nechanice, popř. Nechanice (myšleno areál Suchá u Nechanic), pak bylo konkrétní zboží v konkrétním množství vždy vyloženo v Nechanicích. Je tak zjevné, že pokud bylo žalobkyní dodáváno zboží do Nechanic, tak takové zboží bylo vždy dodáno společnosti Samo. Žalobkyně v duchu shora uvedeného dále podrobuje kritice hodnocení svědecké výpovědi svědka J. H., jednatele společnosti Samo (vizte Protokol ze dne 27. 04. 2017, č. j. 866795/17/2301-61564-402162). Odvolací orgán vyvozuje z toho, že svědek nevystavoval faktury a tyto nepodepisoval a že si nevzpomněl na počet zaměstnanců, rozpor s tím, že uvedl, že účetnictví Samo bylo v pořádku a k plněním došlo. Žalobkyně uvádí, že shora uvedené závěry odvolacího orgánu jsou nelogické. Je naprosto běžné, že faktury nevystavuje a nepodepisuje jednatel společnosti, ale zaměstnanec, který toto má v náplni své práce. Ad absurdum by tak měl např. předseda představenstva akciové společnosti s mnohamiliardovým obratem sám vystavovat a podepisovat faktury tak, aby mohl následně potvrdit a prokázat všechna uskutečněná plnění společnosti. Takové závěry odvolacího orgánu jsou zcela mimo realitu podnikatelského prostředí. Svědek H. vysvětlil, že faktury vystavovala paní R., která pracovala v té době jako fakturantka, je tak logické, že je podepisovala i paní R. Ostatně i svědkyně R. při svém výslechu (vizte Protokol ze dne 22. 09. 2016, č. j. 1668132/16/2301-61564-402162), že na základě pracovní smlouvy pracovala pro společnost Samo od 01. 3. 2010 do 31. 07. 2015, a dále vystavovala všechny faktury za společnost Samo. Dále svědkyně potvrdila, že přijaté dodací listy kontrolovala se skladníky a podle nich kontrolovala faktury přijaté od žalobkyně. Dodací listy potvrzovala. Svědkyně uvedla, že u některých přejímek byla osobně. Pokud se odvolací orgán snaží zpochybnit svědeckou výpověď paní R., a to tak, že: „pokud paní R. tvrdí, že ve skladu přebírala zboží, avšak řezník pracující u společnosti Samo, který zboží připravoval, a řidiči odvolatele, kteří zboží dováželi, uvedou, že tam nebyla, tak to její výpověď zásadně zpochybní.“ Je zjevné, že odvolací orgán pečlivě nezkoumal výpověď paní R., která uvedla, že u některých přejímek byla přítomna, to potvrdil i svědek H. Pokud svědek Ch. uvedl, že tam svědkyně nebyla přítomna, pak je to z toho důvodu, že byla pouze u některých přejímek. Takto je logicky vyvráceno tvrzení odvolacího orgánu, na základě kterého se snaží znevěrohodnit svědkyni R. a její výpověď. Žalobkyně připomíná, že svědek H. byl řidiči označen jako osoba, která byla přítomna u vykládky zboží žalobkyně u společnosti Samo. Svědek H. dále potvrdil, že žalobkyně byla dodavatelem masa společnosti Samo, a od roku 2014 a dále stěžejním dodavatelem. Dále svědek uvedl, že dne 20. 03. 2015 a 21. 03. 2015 nevěděl, že na společnost Samo bude dne 23. 03. 2015 podán insolvenční návrh. Dozvěděl se to až po 23. 03. 2015 z telefonátu od insolvenčního správce. Dále byla svědkovi předložena dohoda o uznání závazku a způsobu zaplacení dluhu ze dne 20. 03. 2015, u které potvrdil, že její obsah zná, tuto dohodu podepsal a zboží dle faktur uvedených v

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

dohodě bylo společností Samo převzato, tedy prokázal faktické plnění.

12. Dle právního názoru žalobkyně odvolací orgán postupoval v rozporu s § 8 odst. 1 daňového řádu, neboť nepřihlédl ke všem skutečnostem, které při správě daní vyšly najevo a to tím, že nedůvodně opomenul obsah výslechů svědků H., R., řidičů, řezníků, v důsledku čehož neposoudil správně každý takový důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti. Odvolací orgán v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů vyhodnotil provedené důkazy téměř výlučně v neprospěch žalobce, bez ohledu na skutečnosti svědčící ve prospěch žalobce jakožto daňového subjektu.
13. Žalobkyně konečně upozornila na nesprávnou aplikaci § 44a ZDPH. Žalovaný uzavřel, že žalobkyni nárok na provedení opravy výše daně nevznikl, protože žalobkyně neprokázala, že by měla neuhrazené pohledávky vůči Samo a že by došlo k faktickému plnění vůči Samo. Žalobkyně konstatuje, že u zjištěných neuhrazených pohledávek v rámci insolvenčního řízení, tj. u pohledávek, u kterých žalobkyně provedla opravu výše daně na výstupu, řádně a včas přiznala daň z přidané hodnoty, a tyto skutečnosti jsou součástí daňových přiznání za období prosinec 2013 - červenec 2014. Žalobkyně rovněž daň i uhradila. U těchto daňových tvrzení, myšleno daňová tvrzení za prosinec 2013 - červenec 2014, nebylo prvostupňovým správcem vedeno řízení pro odstranění pochybností či daňová kontrola. Žalobkyně všechny podmínky shora citovaného ustanovení splnila. Žalobkyně přihlásila svoji pohledávku řádně a včas do insolvenčního řízení společnosti Samo vedeného u Městského soudu v Praze pod sp. zn. MSPH 60 INS 7429/2015 dne 23. 07. 2015, neboť dne 18. 06. 2015 bylo rozhodnuto o úpadku společnosti Samo. V citovaném insolvenčním řízení byla neuhrazená pohledávka žalobkyně vůči společnosti Samo zjištěna ve výši 47.810.116 Kč. Z daňových přiznání žalobkyně za období prosinec 2013 - červenec 2014 se podává, že žalobkyně přiznala daň a dále z jednotlivých faktur se podává, že pohledávky vznikly nejpozději 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku Samo. Žalobkyně tak splnila všechny podmínky pro aplikaci § 44 odst. 1 ZDPH. Dle právního názoru žalobkyně je upravený seznam pohledávek v insolvenčním řízení společnosti Samo, kde je výslovně uvedena i zjištěná pohledávka žalobkyně, exekucním titulem ve smyslu exekučního řádu. Argumentace žalobkyně je v souladu s judikaturou Nejvyššího soudu České republiky (např. usnesení ze dne 23. 01. 2019, sp. zn. 20 Cdo 2746/2018): „Nad rámec uvedeného závěru dovolací soud odkazuje na ustanovení § 312 odst. 4 a § 192 odst. 3, resp. § 410 odst. 1 ve spojení s § 190 a § 202 IZ v rozhodném znění, z nichž lze dovodit, že seznam přihlášených pohledávek je obecně vzato způsobilým exekucním titulem (§ 40 odst. 1 písm. f) exekučního řádu)", a s judikaturou Vrchního soudu v Olomouci (např. usnesení ze dne 30. 03. 2020, č. j. 44 ICM 863/2019 (KSOL 41 INS 17309/2018)): "To, že seznam přihlášených pohledávek je exekucním titulem a za jakých podmínek, výslovně upravuje ust. § 312 odst. 4 I. Z. pouze ve vztahu ke konkursu." Je nesporné, že insolvenční soud zjistil neuhrazenou pohledávku žalobkyně za společností Samo ve výši 47.810.116 Kč. Tato neuhrazená pohledávka je výslovně uvedena v upraveném seznamu pohledávek, který je exekucním titulem. Z tohoto důvodu bylo v insolvenčním řízení najisto postaveno, že žalobkyně má vůči společnosti Samo neuhrazené pohledávky ve výši 47.810.116 Kč. Správce daně je v souladu s § 44 odst. 1 ZDPH z této skutečnosti povinen vycházet. Správce daně není oprávněn sám zkoumat, zda má žalobkyně vůči společnosti Samo neuhrazené pohledávky, pokud již byly zjištěny v insolvenčním řízení. Žalovaný nesprávně aplikoval § 44 ZDPH, když dovodil, že pro aplikaci citovaného ustanovení je nutno v rámci daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za září 2015 nejdříve prokázat vznik a existenci neuhrazených pohledávek vůči společnosti Samo vykázaných v daňových přiznáních k dani z přidané hodnoty za období prosinec 2013 - červenec 2014. Žalobkyně považuje postup prvostupňového správce daně a odvolacího orgánu za schizofrenní, absurdní a nezákonný, neboť na jedné straně oba shodně uvádějí, že žalobkyně neprokázala původní plnění. Logicky by žalobkyně neměla mít povinnost přiznat daň na výstupu a uhradit. Ovšem na straně druhé prvostupňový správce daně požadoval (pozn. str. 38 - 40 zprávy o daňové kontrole) po

žalobkyni daň z přidané hodnoty právě za plnění společnosti Samo za období prosinec 2013 - červenec 2014, kterou žalobkyně v plné výši uhradila. Žalobkyně na svoji obranu uvádí, že se do problémů s hrazením daně za období prosinec 2013 - červenec 2014 dostala právě v důsledku špatné platební morálky společnosti Samo. Prvostupňový správce daně a odvolací orgán postupovali v řízení nezákonně, neboť žalobkyně přiznala a uhradila daň za plnění poskytnutá společnosti Samo za prosinec 2013 - červenec 2014 a i přesto v daňovém řízení týkajícím se září 2015, nikoliv období prosinec 2013 - červenec 2014, ve kterém by toto byli oprávněni zkoumat, oba dospěli k závěru, že žalobkyně plnění neprokázala. Jestliže byla daň za období prosinec 2013 - červenec 2014 žalobkyni řádně přiznána a následně i uhrazena, pak tato skutečnost je důkazem o tom, že plnění byla žalobkyní společnosti Samo poskytnuta.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

14. Žalovaný s právními názory žalobkyně uvedenými v žalobě nesouhlasil a navrhl zamítnutí žaloby.
15. K námitce žalobkyně, že správce daně porušil § 89 odst. 1 a § 85 odst. 1 daňového řádu, neboť překročil předmět vymezený pro postup k odstranění pochybností a následné daňové kontroly, kterým bylo zdaňovací období září 2015, když zkoumal, zda došlo k samostatným zdanitelným plněním za zdaňovací období prosinec 2013 - červenec 2014, žalovaný předně odkazuje na znění § 85 odst. 1 daňového řádu, kde je uvedeno, že předmětem daňové kontroly jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení. Z komentovaného § 85 daňového řádu potom vyplývá, že: „Předmět daňové kontroly se obecně váže vždy k jednomu daňovému řízení ve smyslu jeho vymezení v § 134 odst. 1, tedy k jedné daňové povinnosti daňového subjektu, počínající vznikem této daňové povinnosti a končící jejím splněním nebo jiným zánikem. Půjde tak buď o daňovou povinnost vázající se k určitému zdaňovacímu období, nebo v případě jednorázových daní o daňovou povinnost jako takovou.“ (Baxa J. a kol. Daňový řád: Komentář, Praha: Wolters Kluwer, a.s. 2011). S ohledem na uvedené nelze přisvědčit námitce žalobce, že by správce daně překročil předmět vymezený pro postup k odstranění pochybností, případně daňovou kontrolu, jelikož předmětem daňové kontroly jsou tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení. Jelikož předmětem tohoto řízení je správné stanovení daňové povinnosti za zdaňovací období září 2015 a na správné stanovení této povinnosti má vliv i oprava výše daně dle § 44 ZDPH. Zároveň oprava daně dle § 44 ZDPH je možná pouze za splnění podmínek vymezených v odst. 1. Ve zde řešeném případě vznikly správci daně i žalovanému pochybnosti týkající se existence neuhrazených pohledávek a faktického uskutečnění plnění. Tyto pochybnosti o splnění podmínek vymezených v § 44 odst. 1 ZDPH pak mají vliv na daňovou povinnost žalobce za zdaňovací období září 2015 a tato námitka je tedy nedůvodná.
16. Žalobkyně v souvislosti s výše uvedenou námitkou odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 4. 2013, č. j. 9 Afs 69/2012 – 47 a ze dne 28. 2. 2017, č. j. 4 Afs 224/2016 – 34. Z citovaného rozhodnutí je zřejmé, že Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že oprava provedená dle § 44 odst. 5 ZDPH není samostatným plněním, jelikož se reálně vztahuje k daňové povinnosti žalobce za jiné období, nicméně tato skutečnost ničeho nemění na tom, že správce daně nepřekročil předmět daňové kontroly, jelikož, jak již bylo uvedeno výše, předmětem daňové kontroly jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení.
17. S ohledem na uvedené tedy nelze přisvědčit námitce žalobkyně, že pokud správce daně chtěl zkoumat původní zdanitelná plnění za období 12/2013 - 7/2014, pak toto měl učinit postupy ve vztahu k daňovým tvrzením za toto období, ne ve vztahu k daňovému tvrzení za září 2015,

jelikož správce daně zkoumal splnění podmínek pro opravu daně dle § 44 odst. 1 ZDPH, kterou si žalobce uplatnil ve zdaňovacím období září 2015 a která byla předmětem postupu k odstranění pochybností a následné daňové kontroly.

18. Žalobkyně dále namítá, že jestliže jí byla daň za období prosinec 2013 - červenec 2014 řádně přiznána a následně byla i uhrazena, pak tato skutečnost je důkazem o tom, že plnění byla žalobci společnosti Samo poskytnuta, k čemuž žalovaný odkazuje na znění § 44 ZDPH, ze kterého je zřejmé, že opravu daně lze provést pouze při splnění zde vymezených podmínek, mimo jiné musí existovat neuhrazené pohledávky a plnění se muselo fakticky uskutečnit. Žalovaný se splněním podmínek pro aplikaci § 44 ZDPH podrobně zabýval v bodech [56] až [91] napadeného rozhodnutí a dospěl k závěru, že žalobce nevyvrátil pochybnosti stran naplnění předpokladů aplikace předmětného ustanovení (existence pohledávek, faktické uskutečnění zdanitelných plnění). Zjištěné nesrovnalosti totiž nepředstavují nahodilé rozpory, nýbrž se jedná o rozsáhlý sled vzájemně nesouladných a odporujících si listinných podkladů i provedených výsledků. Zároveň celkový způsob obchodní výměny mezi žalobcem a společností Samo ještě zjištěné pochybnosti výrazně zesiluje. Za této situace proto žalobce nemohl oprávněně provést opravu výše daně na výstupu dle § 44 ZDPH. Jak již bylo uvedeno výše, pokud zákonné podmínky splněny nebyly v důsledku neunesení důkazního břemene žalobce, nelze provést opravu dle § 44 ZDPH. Na tomto závěru nemůže ničeho změnit skutečnost, že daň za období prosinec 2013 - červenec 2014 byla uhrazena, tato skutečnost sama o sobě splnění zákonných podmínek pro aplikaci § 44 ZDPH neprokazuje.
19. K námitce žalobkyně, že správce daně považoval aplikaci § 44 ZDPH za snahu o zneužití tohoto ustanovení, zatímco žalovaný dovodil, že správce daně měl nejprve posoudit, zda byly splněny podmínky aplikace § 44 ZDPH a že o této změně právního názoru se žalobce dozvěděl až ze seznámení, kde mu byla stanovena pouze 10ti denní lhůta k vyjádření se, žalovaný předně odkazuje na body [127] až [129] napadeného rozhodnutí, kde se touto námitkou žalovaný podrobně zabýval a kde uvedl, že lhůta 10 dní je vzhledem ke konkrétním okolnostem případu dostatečná. Skutečnost, že měl žalobce faktickou možnost adekvátně reagovat, dokládá i jím zasláná argumentace v podobě reakce na seznámení, která byla sama o sobě rovněž rozsáhlá (podání má 29 stran). Žalovaný neshledal, že by stanovená lhůta byla v rozporu s judikaturou, neboť její stanovení bylo odůvodněno konkrétními okolnostmi. Zároveň nemůže být ani v rozporu s § 115 odst. 3 daňového řádu, neboť toto ustanovení stanoví, že lhůta nesmí být delší než 15 dnů. Znění ustanovení nijak nevylučuje možnost udělit lhůtu kratší než 15 dní, pokud odvolací orgán svůj postup odůvodní, což se v posuzované věci stalo (viz rozhodnutí č. j. 6565/20). V posuzovaném případě je podstatné také to, že po podání odvolání bylo sice doplňováno řízení, avšak podstatnou část doplnění představovaly důkazy, které buď žalobce sám navrhnul, nebo předložil. V případě výsledků řídiců byl zástupce žalobce vždy přítomen, takže protokolovaný obsah svědeckých výpovědí byl žalobci znám již delší dobu. Zároveň zástupce žalobce opakovaně využil svého práva nahlížet do spisového materiálu, naposledy dne 17. 7. 2019, tedy krátce před postoupením doplněného spisového materiálu žalovanému. Po tomto nahlížení se uskutečnilo ještě doplnění spisového materiálu na základě doplnění žalovaného č. j. 44826/19, které se týkalo posouzení otázky, zda měl žalobce neuhrazené pohledávky v deklarované výši. Předmětem tohoto doplnění bylo porovnání dokladů žalobce a záznamů z jeho bankovního účtu, tedy přezkoumání skutečností, které žalobce od počátku věděl a měl o nich mít přehled. Podstatná část spisového materiálu tak žalobci byla známa již před vydáním seznámením. Zároveň bylo zástupci žalobce již před vydáním seznámení správcem daně předáno stanovisko k odvolání č. j. 1028760/18, kde správce daně shrnul své závěry týkající se doplnění v rámci odvolacího řízení. Žalovaný po prostudování spisového materiálu a zhodnocení provedených důkazů dospěl k obdobným závěrům jako správce daně, tudíž žalobce nemůže s úspěchem namítat, že by pro něj závěry uvedené v seznámení byly zcela nové a neočekávané. Z

výše uvedeného je tedy zřejmé, že skutečnosti, s nimiž byl žalobce postupem dle § 115 daňového řádu seznámen, mu byly vesměs známy již z průběhu celého řízení a dle žalovaného je tedy nutné i tuto námitku žalobce označit za nedůvodnou, jelikož žalovaný postupoval zcela v souladu s ust. § 115 daňového řádu a dostal tak požadavku na předvídatelnost správních rozhodnutí. Na zákonnost napadeného rozhodnutí potom nemůže mít vliv ani skutečnost, že žalovaný zaujal odlišný právní názor než správce daně, jelikož daňové řízení je ovládáno principem úplné apelace a celé daňové řízení tak tvoří souvislý jednotný proces, kdy teprve pravomocným rozhodnutím příslušný správní orgán konečným způsobem určí práva a povinnosti daňového subjektu (viz rozsudek NSS ze dne 6. 8. 2015, č. j. 9 Afs 66/2015 – 36). [16] Žalobce dále namítá, že z důvodu postupu žalovaného, který změnil svůj právní názor až v seznámení, tj. téměř na konci odvolacího řízení, neměl žalobce adekvátní prostor na reakci, v důsledku čehož byl zkrácen na svých procesních právech. Žalovaný k této námitce odkazuje na již výše uvedené skutečnosti, které potvrzují závěr o nedůvodnosti této námitky. Z § 115 odst. 2 daňového řádu vyplývá, že provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují. Jak uvedl Krajský soud v Plzni ze dne 28. 6. 2018, č. j. 30 Af 5/2017 – 67: „*Odvolatel je tak při zachování principu apelace chráněn před tzv. překvapivými rozhodnutími tím, že mu bude poskytnut prostor k vyjádření, neboť proti výslednému rozhodnutí již není možné odvolání, pouze soudní přezkum. Prostor pro dialog vytýčený v § 115 odst. 2 daňového řádu však nemůže být zneužit pro obstrukce v odvolacím řízení, proto je v § 115 odst. 3 daňového řádu stanovena maximální možná délka, kterou lze odvolateli stanovit pro jeho vyjádření, a to bez možnosti žádat její prodloužení.*“ Pokud tedy žalovaný stanovil žalobci lhůtu k seznámení v délce 10 dnů, tedy v rozmezí stanoveném zákonem, když maximální možná délka činí 15 dnů, nelze v takovém postupu spatřovat nezákonnost. Žalobce navíc ani neuvádí, jak konkrétně byl zkrácen na svých právech, jelikož pouze obecně namítá, že stanovená lhůta byla nepřiměřeně krátká. Na základě této obecné námitky však není zřejmé, jaké další skutečnosti, které mohly mít vliv na konečné rozhodnutí, nemohl žalobce uvést a doložit. Především pak není zřejmé, zda vůbec existovaly nějaké další důkazy (skutečnosti), které mohly mít vliv na výsledné stanovení daňové povinnosti. V souvislosti s uvedeným lze odkázat také na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 8. 8. 2019, č. j. 30 A 12/2019 – 48, kde krajský soud uvedl že: „*Žalobce také poukazoval na zrychlený postup žalovaného s ohledem na blízkost se prekluzí práva, což shledal rozporné se základními zásadami správy daní či ústavními principy. K tomu krajský soud uvádí, že daňový řád nestanovuje v případě seznámení s výsledkem kontrolního zjištění žádnou lhůtu k projednání, či k možnosti reagovat apod. Je tedy na uvážení správce daně, kdy a jak seznámí daňový subjekt s výsledky kontrolního zjištění, pokud dodrží zákonné časové mantinely (zejména možnou prekluzí práva). S ohledem na blízkost se prekluzí práva přistoupil k bezodkladnému seznámení žalobce s výsledkem kontrolního zjištění, nedopustil se, s ohledem na dodržení zákonný postup specifikovaný výše v rozsudku, žádných pochybení, které by mohly zakládat závěry o nezákonném zásahu.*“ Ačkoliv byla v citovaném rozsudku řešena otázka seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění, podpůrně lze uvedené závěry aplikovat i na zde řešený případ, jelikož i ve zde řešeném případě správce daně dodržel zákonný postup, když stanovil žalobci lhůtu k vyjádření v délce 10 dnů. Skutečnost, zda byl žalovaný motivován ke stanovení lhůty v délce 10 dnů blízkostí se prekluzí práva, nemá na zákonnost napadeného rozhodnutí žádný vliv. Vzhledem k výše uvedenému je tak třeba trvat na nedůvodnosti této námitky. [18] K námitce žalobce, že žalovaný se v rozporu s § 116 odst. 2 daňového řádu nevypořádal v odůvodnění rozhodnutí se všemi jeho námitkami a rozhodnutí je tak nepřezkoumatelné, žalovaný odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 143/2018 – 32 ze dne 8. 11. 2018, kde Nejvyšší správní soud uvedl, že: „*Nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů jsou zejména taková rozhodnutí, u nichž není z odůvodnění zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52) nebo v nichž zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs*

135/2004 - 73, či rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Afs 27/2004 - 74). Soudy však nemají povinnost reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013 - 19). Podstatné je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí věnoval všem stěžejním námitkám účastníka řízení, což může v určitých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013 - 33). „Ačkoliv byla v citovaném rozsudku řešena otázka nepřezkoumatelnosti soudních rozhodnutí, tyto závěry lze nepochybně vztáhnout i na rozhodnutí správních orgánů. S ohledem na uvedené tedy považuje žalovaný i tuto námitku žalobce za nedůvodnou, jelikož z napadeného rozhodnutí je zcela zřejmé, jakými úvahami se žalovaný řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a z jakého důvodu byla žalobci vyměřena daň. Napadené rozhodnutí tedy nelze považovat za nepřezkoumatelné. Žalobce zároveň ani nespecifikuje, s jakými námitkami se žalovaný nevypořádal a tato námitka tak zůstala pouze v obecné rovině.“

20. K námitce žalobkyně, že v rámci svého vyjádření k seznámení navrhl provedení rozsáhlého dokazování a že z rozhodnutí není zřejmé, zda se žalovaný s těmito důkazy vůbec seznámil, žalovaný odkazuje na bod [131] napadeného rozhodnutí, kde uvedl, že podstatná část argumentace a pochybností nebyla postavena na chybějících podkladech, nýbrž na jejich vzájemných nesrovnalostech a rozporech s dalšími provedenými důkazy. Předložení dalších (kompletních) evidencí proto tyto dříve zjištěné rozpory nemohlo odstranit. Zároveň již v bodě napadeného rozhodnutí žalovaný hodnotil předložené výpisy z hlavní knihy a knihy vydaných faktur, kde konstatoval, že nelze ověřit vzájemný soulad předložených důkazů – dílčích výpisů z hlavní knihy, dílčího saldokonta a knihy vydaných faktur. Žalobce navíc měl veškeré tyto podklady předkládat v průběhu celého daňového řízení, jelikož ho stran těchto skutečností tížilo důkazní břemeno. Žalobce svůj závěr o tom, že se žalovaný navrženými důkazy vůbec nezabýval, navíc dovozuje pouze ze skutečnosti, že 17. 2. 2020 odeslal ve večerních hodinách své vyjádření, které bylo žalovanému doručeno 18. 2. 2020 a 19. 2. 2020 bylo vydáno napadené rozhodnutí. Tento závěr je třeba odmítnout, jelikož žalobce konkrétně nenamítá, jaké podklady nebyly žalovaným v napadeném rozhodnutí vypořádány, a pouze z výše uvedeného časového sledu nelze dovozovat, že se žalovaný navrženými důkazy vůbec nezabýval. K námitce žalobce, že nebyl správcem daně vyrozuměn o jeho právu podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků ve smyslu § 90 odst. 2 daňového řádu a že se jedná o zjevné pochybení správce daně v rámci jeho poučovací povinnosti a porušení § 6 odst. 3 daňového řádu, žalovaný odkazuje na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem č. j. 15 A 67/2017 – 39 ze dne 27. 6. 2018, kde je uvedeno, že: „Bezprostředním zahájením daňové kontroly po ukončení postupu k odstranění pochybností v situaci, kdy správce daně shledá nutnost pokračovat v dokazování v rámci daňové kontroly a nikoliv již v rámci postupu k odstranění pochybností z důvodu přetrvávajících pochybností o správnosti daňové povinnosti daňového subjektu s předpokladem časově náročnějšího dokazování, se přitom opakovaně zabýval Nejvyšší správní soud. V rozsudku ze dne 22. 12. 2015, č. j. 4 Afs 238/2015-29, který je dostupný na www.nssoud.cz, Nejvyšší správní soud výslovně dovořil, že správce daně není případným návrhem daňového subjektu na pokračování dokazování ve smyslu § 90 odst. 2 daňového řádu věty druhé vázán, když daňovou kontrolu může správce daně zahájit na základě vlastního uvážení, s tím, že není nutno vždy poskytovat 15denní lhůtu pro podání případného návrhu daňového subjektu na pokračování dokazování ve smyslu § 90 odst. 2 daňového řádu věty druhé.“ Žalovaný se s výše předestřenými závěry zcela ztotožňuje, jelikož je to právě správce daně, který vede daňové řízení a pokud dospěl k závěru, že je třeba zahájit daňovou kontrolu, nebylo již třeba poskytovat žalobci 15ti denní lhůtu pro podání případného návrhu daňového subjektu na pokračování dokazování a § 6 odst. 3 daňového řádu tedy nebylo porušeno. Žalobce mohl další důkazní návrhy podávat v průběhu daňové kontroly. Zásadu „poučovací“ pak správce daně realizoval v rámci seznámení žalobce s výsledkem kontrolního zjištění (viz protokol č. j. 1694289/17/2301-61564-404885), přičemž žalobce do

protokolu požádal o stanovení lhůty pro vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění a navrhnutí jeho doplnění. Výše uvedené tak svědčí o nedůvodnosti této námitky, když navíc žalobce dokládal celou řadu důkazních prostředků v průběhu celého daňového řízení. Do práv žalobce tak tímto postupem nemohlo být žádným způsobem zasaženo a správce daně § 6 odst. 3 daňového řádu neporušil. [21] Žalobce namítá, že byl žalovaným nesprávně poučen o jeho právu seznámit se v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu i s důkazy a o právu vyjádřit se k nim, když byl vyzván, aby se vyjádřil pouze ke skutečnostem zjištěným v rámci odvolacího řízení. Jak již bylo uvedeno výše v bodě [16] tohoto vyjádření, dle § 115 odst. 2 daňového řádu vyplývá, že žalovaný je povinen seznámit daňový subjekt se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které tyto skutečnosti prokazují, kdy této povinnosti žalovaný nepochybně dostal, jelikož bylo podrobně rozvedeno, z jakých důkazů vyplývají jaké skutečnosti. Žalovaný dále odkazuje na komentované § 115 odst. 2 daňového řádu: „*Daňový řád nově stanoví postup odvolacího orgánu pro případ: 1. kdy je v odvolacím řízení doplňováno dokazování a vyjdou najevo nové skutečnosti. (...) Seznámení musí být provedeno jasně, srozumitelně a především konkrétně. Musí tedy obsahovat nejen uvedení konkrétních provedených důkazů, ale především jejich hodnocení, která z nich jednotlivě i v jejich vzájemné souvislosti lze dovodit pro zjištění skutkového stavu. Tuto povinnost odvolací orgán nesplní, pokud by pouze souhrnně odkázal na provedené důkazy a popsal nová skutková zjištění, aniž by ze seznámení byla patrna hodnotící úvaha odvolacího orgánu o provedených důkazech.*“ (Baxa J. a kol. Daňový řád: Komentář, Praha: Wolters Kluwer, a.s. 2011). Žalovaný má tedy za to, že skutečnost, že žalovaný v seznámení uvedl, že žalobce seznamuje se zjištěnými skutečnostmi, nemůže mít žádný vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, jelikož tyto zjištěné skutečnosti vyplývají z konkrétních důkazů, které byly v seznámení řádně vyhodnoceny. Žalovaný je tedy přesvědčen, že tato námitka žalobce je nedůvodná, jelikož žalovaný požadavkům kladeným na seznámení v ust. § 115 odst. 2 daňového řádu dostal. Zároveň žalobce ani neuvádí, jakým způsobem byla tato skutečnost způsobila zkrátit jeho práva, když se žalobce ve své reakci souhrnně vyjadřoval ke zjištěným skutečnostem i k důkazům, které tyto skutečnosti prokazují. [22] Žalobce dále namítá, že výzvy ze dne 25. 4. 2019, č. j. 988909/19/2301-61564-402127 a ze dne 12. 11. 2019, č. j. 1988820/19/2301-61564-402127 byly vydány v rozporu s tzv. negativní důkazní teorií (rozsudek NSS ze dne 6. 12. 2013, č. j. 2 Afs 56/2012 – 34), k čemuž žalovaný odkazuje na bod [125] napadeného rozhodnutí, kde se žalovaný k této námitce již vyjádřil a kde uvedl, že po žalobci nikdy nebylo požadováno, aby prokázal negativní skutečnost. Neuhrazené pohledávky v deklarované výši představují jednu z podmínek aplikace § 44 ZDPH. V posuzované věci nicméně vznikly pochybnosti, zda žalobce skutečně má neuhrazené pohledávky v deklarované výši. Žalobce tedy neměl prokazovat negativní skutečnost, nýbrž měl vyvrátit vznesené pochybnosti, resp. měl přesně doložit okolnosti úhrad od společnosti Samo a přiřazování těchto úhrad jednotlivým plněním. Žalobce předloženými důkazy pochybnosti nevyvrátil, neboť bylo zjištěno, že žalobce v podstatě nahodile přiřazoval úhrady jednotlivým plněním (uvedené i sám potvrdil ve svém vyjádření, kdy sdělil, že úhrady přiřazoval nejstarším pohledávkám). Zároveň mělo dojít k započtení pohledávek mezi ním a společností Samo, což činilo žalobcem předložené evidence ještě více nepřehledné a tato nepřehlednost nebyla v průběhu daňového řízení odstraněna. K výše uvedenému žalovaný dále odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2018, č. j. 5 Afs 214/2016 – 18, kde Nejvyšší správní soud uvedl, že: „*V daňovém řízení není možno po daňovém subjektu žádat, aby prokázal reálnou neexistenci určité skutečnosti – zde: nepřijetí daru „v souvislosti s výkonem činnosti podle § 6“ zákona o daních z příjmů. Takový postup by byl projevem tzv. negativní teorie důkazní, kterou je třeba v zásadě odmítnout, neboť přímý důkaz reálné neexistence posuzované skutečnosti nelze podat. Důkazní břemeno není a nemůže být postaveno na prokázání „negativní skutečnosti“, tedy toho, co daňový subjekt netvrdí, ale na tom, co sám uvádí (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 11. 2007, č. j. 5 Afs 172/2006 – 115, publ. pod č. 1663/2008 Sb. NSS).*“ Z uvedeného je zřejmé, že nelze podat přímý důkaz reálné neexistence posuzované skutečnosti, nicméně toto po žalobci nebylo požadováno, jelikož byl vyzván k tomu, aby prokázal, že stále existují pohledávky vztahující se k původním řádným

daňovým dokladům, tedy aby prokázal splnění jedné z podmínek aplikace § 44 ZDPH. Žalobce byl tedy vyzván k prokázání pouze toho, co sám uvádí. S ohledem na uvedené je tedy třeba i tuto námitku žalobce jako nedůvodnou odmítnout.

21. K námitce žalobkyně, že žalovaný zcela opomenul účinky uzavření dohody o uznání závazku a způsobu zaplacení dluhu ze dne 20. 3. 2015, žalovaný odkazuje na body [81] a [82] napadeného rozhodnutí, kde již žalovaný uvedl, že z časového vyhotovení dokumentu o uznání dluhu v roce 2015 lze usuzovat, že byl vytvořen pro účely insolvenčního řízení, aby žalobce mohl přihlásit zajištěnou pohledávku, což by zlepšilo jeho postavení jako zajištěného věřitele v insolvenčním řízení. V předložené dohodě o uznání dluhu mezi žalobcem a dlužníkem Samo je rovněž uvedeno, že celý dluh bude uhrazen ke konkrétnímu dni, nicméně žalobce musel vědět, že odběratel Samo není schopen svůj dluh jednorázově uhradit, respektive musel vědět o tom, že úhradu není schopen realizovat vůbec. A to i vzhledem k tomu, že dle vyjádření J. H. v rámci výsledku svědka se žalobce na vedení společnosti Samo podílel ve snaze o její restrukturalizaci. Uvedené tak opět svědčí pro závěr, že uznání dluhu bylo vyhotoveno pouze pro zlepšení a posílení postavení žalobce v insolvenčním řízení. Uvedené tedy vyvrací, že by žalovaný zcela opomenul účinky uzavření předmětné dohody, když ji řádně posoudil a toto v napadeném rozhodnutí uvedl. Žalovaný nepřisvědčil ani tvrzení žalobce, že žalovaný nevycházel z obsahu právního jednání a tím porušil § 8 odst. 3 daňového řádu, jelikož žalovaný z obsahu právního jednání vycházel, ale právě s ohledem na obsah uzavřené dohody mu vznikly pochybnosti stran uvedených skutečností. V takovém postupu nelze spatřovat porušení § 8 odst. 3 daňového řádu. [24] K námitce žalobce, že žalovaný v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů vyhodnotil provedené důkazy téměř výlučně v neprospěch žalobce, bez ohledu na skutečnosti svědčící ve prospěch žalobce, žalovaný uvádí, že toto tvrzení se v žádném případě nezakládá na pravdě, což je patrné zejména ze seznámení i odůvodnění napadeného rozhodnutí, kde jsou podrobně rozepsány rozhodné skutečnosti a zejména pak hodnoceny jednotlivé důkazní prostředky. Toto tvrzení žalobce je navíc založeno pouze na subjektivním přesvědčení žalobce, který se závěry správních orgánů nesouhlasí. Z prostého nesouhlasu žalobce s hodnocením provedených důkazů ovšem nelze dovozovat porušení zásady volného hodnocení důkazů. Žalovaný v souvislosti s uvedeným odkazuje na komentované § 8 daňového řádu, kde je uvedeno že: „*neexistují žádná pevná pravidla, která by určovala míru důkazů potřebných k prokázání určité dokazované skutečnosti ani váhu či důkazní sílu jednotlivých důkazů (tedy míru jejich věrohodnosti). Hodnocení věrohodnosti a pravdivosti důkazů představuje konečnou syntézu, k níž dochází na základě předchozí analýzy poznatků o pramenech důkazů, o závažnosti skutečností z nich vyplývajících, o jejich souvislosti a návaznosti na jiné skutečnosti a důkazy a v neposlední řadě též souladu s poznatky praxe správce daně v jiných srovnatelných případech. Pravdivost důkazu vyjadřuje, které závažné okolnosti z důkazu plynoucí lze považovat za existující a prokázané v souladu se skutečností. Věrohodností se rozumí míra pravdivosti důkazu, jeho důkazní moc. Často je obtížné stanovit pravdivost jednotlivého důkazu izolovaně, proto součástí volného hodnocení je i povinnost posoudit jednotlivé důkazy v souhrnu, tedy porovnat jejich obsah a vzájemné vazby, a teprve v komplexu pak učinit závěr o věrohodnosti a pravdivosti.*“ (Baxa J. a kol. Daňový řád: Komentář, Praha: Wolters Kluwer, a.s. 2011). Důležité je tedy zabývat se tím, zda byly závěry žalovaného přesvědčivé a přezkoumatelným způsobem odůvodněny a zda závěry, ke kterým žalovaný dospěl, nejsou v logickém rozporu. Žalobce namítá, že žalovaný nedůvodně opomenul obsah výsledků H., R., řidičů a řezníků, v důsledku čehož neposoudil správně každý takový důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemných souvislostech. K této námitce žalovaný uvádí, že toto tvrzení žalobce nemá oporu v napadeném rozhodnutí, jelikož žalovaný výsledky těchto svědků řádně hodnotil a to jak samostatně, tak ve vzájemných souvislostech, nicméně tyto výpovědi nemohly potvrdit uskutečnění posuzovaných plnění, neboť byly zjištěny zásadní rozpory s jinými provedenými důkazy. [25] Žalobce dále namítá, že zdůvodnění, proč nebylo u společnosti Samo provedeno místní šetření, je zcela neadekvátní, k čemuž žalovaný odkazuje na bod [102] napadeného

rozhodnutí, kde žalovaný řádně zdůvodnil, proč navrhované místní šetření neprovedl. Žalovaný zde uvedl, že všechny potřebné daňové doklady byly k dispozici v průběhu daňového řízení a žalobci nebylo nijak kladeno k tíži, že by některé daňové doklady absentovaly. Za této situace tak správce daně oprávněně dovodil, že nebylo zapotřebí provádět místní šetření v areálu společnosti Samo. V souvislosti s uvedeným žalovaný uvádí, že v neprovedení místního šetření nelze spatřovat nezákonnost napadeného rozhodnutí. Dokazování v daňovém řízení je tedy postaveno na zásadě volného hodnocení důkazů, přičemž je třeba, aby správce daně své myšlenkové úvahy dostatečně odůvodnil, což správce daně a následně žalovaný učinili, když uvedli, proč provedení místního šetření u společnosti Samo považují za nadbytečné. Na tomto závěru nemůže ničeho změnit ani případně odlišný postup Policie ČR v rámci trestního stíhání, jelikož se jedná o samostatné řízení, v rámci kterého je příslušný orgán státu (státní zástupce) povinen prokázat, že obžalovaný spáchal trestný čin (čímž by byla prolomena jeho zákonem presumovaná nevina); zatímco v řízení daňovém je na daňovém subjektu, aby prokázal správnost svých tvrzení, tedy na něm leží důkazní břemeno ohledně řádného splnění daňové povinnosti. [26] S ohledem na výše uvedené a také s ohledem na skutečnosti uvedené v napadeném rozhodnutí, považuje žalovaný i tuto námitku žalobce za nedůvodnou, jelikož žalobce vyjádřil pouze svůj nesouhlas se závěry žalovaného, ale na podporu svého tvrzení neuvedl žádné relevantní skutečnosti.

IV.

Replika žalobkyně

22. Žalobkyně precizovala svou argumentaci uplatněnou v rámci žaloby.

V.

Vyjádření účastníků při jednání

23. Účastníci setrvali na svých dosavadních tvrzeních.

VI.

Posouzení věci soudem

24. V souladu s § 75 odst. 1, 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.

VII.

Rozhodnutí soudu

25. Žaloba je důvodná.
26. První sporná otázka mezi stranami spočívala v posouzení otázky, zda ze strany správce daně došlo k překročení předmětu daňové kontroly za zdaňovací období září 2015, která se týkala oprávněnosti uplatnění opravy výše DPH žalobce u pohledávek za jeho odběratelem. Na základě této daňové kontroly správce daně, resp. žalovaný uzavřel, že podmínky pro opravdu daně nebyly splněny, neboť žalobce nevyvrátil pochybnosti o faktickém uskutečnění plnění svému dodavateli ve zdaňovacím období prosinec 2013 až červenec 2014.
27. Zatímco žalobce tvrdil, že otázka uskutečnění zdanitelných plnění v jiném zdaňovacím období než září 2015 se posuzované daňové kontroly jinak netýká a nemělo být v jejím rámci zkoumáno, žalovaný argumentoval tím, že předmět daňové kontroly nepřekročil, neboť vzniklé pochybnosti se vztahovaly k existenci neuhrazených pohledávek (tj. faktického uskutečnění plnění), jednalo se o otázku naplnění podmínek pro opravu daně ve smyslu § 44 odst. 1 ZDPH, z čehož vyplývá vliv

na daňovou povinnost žalobce za zdaňovací období září 2015.

28. Podle § 44 odst. 1 ZDPH platí, že „Plátce, kterému při uskutečnění zdanitelného plnění vůči jinému plátcí vznikla povinnost přiznat daň a jehož pohledávka, která vznikla v období končícím 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku z tohoto plnění, doposud nezanikla (dále jen „věřitel“), je oprávněn provést opravu výše daně na výstupu z hodnoty zjištěné pohledávky v případě, že a) plátce, vůči kterému má věřitel tuto pohledávku (dále jen „dlužník“), se nachází v insolvenčním řízení a insolvenční soud rozhodl o prohlášení konkursu na majetek dlužníka, b) věřitel přihlásil tuto svoji pohledávku nejpozději ve lhůtě stanovené rozhodnutím soudu o úpadku, tato pohledávka byla zjištěna a v insolvenčním řízení se k ní přihlíží, c) věřitel a dlužník nejsou a ani v době vzniku pohledávky nebyli osobami, které jsou 1. kapitálově spojenými osobami podle § 5a odst. 3 s tím, že výše podílu představuje alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob, 2. osobami blízkými, nebo 3. společníky téže společnosti, jsou-li plátci, d) věřitel doručil dlužníkovi daňový doklad podle § 46 odst. 1.“
29. Soud má za to, že výklad právě citovaného ustanovení prezentovaný žalovaným, podle něhož by správce daně byl oprávněn zkoumat otázku faktického uskutečnění plnění, k němuž se oprava vztahuje, v rámci daňové kontroly týkající se daňového tvrzení za měsíc, v němž byla oprava provedena, by vedlo k situacím, které jsou v rozporu s principy fungování daně z přidané hodnoty. Ve zdaňovacím období prosinec 2013 až červenec 2014 byla daň z přidané hodnoty žalobcem řádně odvedena. Při standardním způsobu fungování obchodních transakcí mezi žalobcem a jeho odběratelem lze zároveň předpokládat, že odběratel žalobce provedl odpočet daně zaplacené za plnění od žalobce. Za této situace, pokud měl správce daně pochybnosti o reálnosti, resp. skutečné výši těchto transakcí, pak mu nic nebránilo zahájit daňovou kontrolu jednak daňového tvrzení žalobce, tak i jeho odběratele, za shora vymezená období, ve kterých měla plnění proběhnout, a zkoumat, zda byla daň odvedena, resp. její odpočet uplatněn, v souladu se zákonem o DPH, a případně neoprávněný odpočet odběrateli nepřiznat. Postup zvolený žalovaným však vytvořil situaci (daň přiznána a zaplacená, odpočet zřejmě uplatněn, oprava téže daně nebyla uznána), v níž veškeré transakce stejné skutkové podstaty nebyly posuzovány stejným způsobem, a porušil tak judikaturu Soudního dvora EU týkající se principu neutrality DPH (viz například rozsudek ve věci Teleos). Je třeba si zároveň uvědomit, že soudem navrhovanému postupu nebránila ani otázka prekluze daně ve smyslu § 148 daňového řádu, podle něhož platí, že *„daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.“* Jestliže správci daně vznikly pochybnosti v roce 2015, měl dostatečný časový prostor k zahájení daňových kontrol za období prosinec 2013 až červenec 2014. V případě, že by správce daně naznačeným způsobem postupoval a jeho pochybnosti o fakticitě plnění nebyly vyvráceny, došlo by k tomu, že by žalobci vznikl přeplatek na dani (odvedl DPH, aniž by pro to byly splněny podmínky), zároveň by případně nebyl přiznán odběrateli odpočet daně. Za této situace by správce daně mohl v souladu se zákonem odmítnout i opravu DPH, neboť by pro ni nebyla splněna základní podmínka ve smyslu shora citovaného ustanovení § 44 odst. 1 ZDPH, tj. že žalobci *„vznikla povinnost přiznat daň“*. Podle mínění soudu by takto byla naplněna i zásada daňové neutrality, kterou unijní normotvůrce vyjádřil v oblasti DPH obecnou zásadu rovného zacházení.
30. Náhled zdejšího soudu plně zapadá i do vymezení vztahu daně z původně uskutečněného plnění a opravy podle § 44 ZDPH, které provedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26. 3. 2014, č. j. 9 Afs 66/2013 – 35. Kasační soud dospěl předně k závěru, že *„původně uskutečněné zdanitelné plnění nedoznává v důsledku opravy žádných změn, stejně tak nedochází k žádnému novému dodání zboží či poskytnutí služby.“* (zvýrazněno zdejším soudem) Nejvyšší správní soud dále uvážil, že *„oprava je navázána pouze na daň uplatněnou z původně uskutečněného zdanitelného plnění a její samotné provedení nemá*

žádný jiný důsledek než právě snížení původně uplatněné daně.“ Z právě citovaných pasáží rozsudku je jednoznačně patrné, že podle mínění kasačního soudu jsou původně tvrzená daň, resp. zdanitelné plnění, a oprava daně nerozlučně spjaté. I v tomto směru platí, že postup žalovaného právě uvedená východiska nerespektuje, neboť jinak nezpochybňuje přiznanou daň žalobcem, toliko odnímá možnost provedení její opravy pouze na základě tvrzení, že zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, čímž ovšem zpochybňuje existenci samotné daňové povinnosti. Jak již soud uvedl shora, možnost zpochybnit tvrzení daňového subjektu samozřejmě správce daně má, ale musí tak činit v rámci daňové kontroly, jejíž předmět s tvrzením daňového subjektu bezprostředně souvisí. Soud je toho názoru, že rozsah případné daňové kontroly řádného přiznání k dani, podaného za zdaňovací období, v němž byla oprava provedena, by se měl omezit toliko na přezkum formálních podmínek pro opravu daně uvedených v § 44 odst. 1 ZDPH (tj. přiznání daně ve vymezeném časovém období, řádný postup v insolvenčním řízení apod.). I tento závěr soudu nepřímo podporuje shora uvedený judikát kasačního soudu, podle něhož „označení opravy daně za samostatné zdanitelné plnění nevypovídá nic (...) o podstatě prováděné opravy, natož pak o povaze zdanitelného plnění, za které je zákonem o DPH označeno. Zvolenou koncepcí zákonodárce pouze vyjádřil způsob, jakým se oprava, bude-li provedena, formálně projeví navenek – tj. v řádném přiznání k dani, podaném za zdaňovací období, ve kterém je oprava provedena. (zvýrazněno zdejším soudem).“ Řádné daňové přiznání je v případě provedení opravy pouze formou, která se nijak nedotýká uskutečnění původního zdanitelného plnění, a proto z podstaty věci nepřipadá v úvahu, aby v rámci takového tvrzení byly zkoumány materiální podmínky pro existenci samotné daně z přidané hodnoty.

31. S ohledem na skutečnost, že žalovaný, resp. správce daně, činili svá skutková zjištění v nesprávném procesním rámci (v daňové kontrole za nesprávné zdaňovací období) soud v přezkumu žalobních bodů ustál, neboť za této situace pozbylo na významu zkoumat dílčí procesní pochybení, která dále uváděl žalobce, resp. se zabývat polemikou stran ohledně otázky uskutečnění zdanitelného plnění a jeho výše.
32. Vzhledem k tomu, že žaloba byla důvodná, soud napadené rozhodnutí zrušil pro vady řízení (§ 78 odst. 1 s. ř. s.). S ohledem na zrušení napadeného rozhodnutí, soud současně vyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Správní orgán je v dalším řízení vázán právním názorem, který soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

VIII.

Náklady řízení

33. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. má právo na náhradu nákladů řízení žalobkyně, jež měla ve věci plný úspěch. Žalovaný je povinen nahradit žalobkyni náklady řízení sestávající z následujících položek: 1) soudní poplatek za podanou žalobu proti správnímu rozhodnutí ve výši 3.000 Kč; 2) odměna advokáta za čtyři úkony právní služby, jimiž se rozumí převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby a repliky a účast na jednání před soudem dne 1. 3. 2022, která v souladu s ustanovením § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) ve spojení s § 7 a § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů činí celkem 12.400 Kč (4 x 3.100 Kč); 3) náhrada hotových výdajů v souvislosti s těmito čtyřmi úkony právní služby ve výši 300 Kč/úkon, tj. 1.200 Kč (§ 13 odst. 1 a 4 advokátního tarifu); 4) příslušná částka daně z přidané hodnoty, kterou je advokát povinen z odměny a z náhrad odvést dle zákona o dani z přidané hodnoty, jež činí 2.856 Kč.
34. Žalovaný je tudíž povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení celkem **19.456 Kč**. Žalovanému byla ke splnění této povinnosti stanovena lhůta, kterou soud považuje s ohledem a možnosti žalovaného platbu realizovat za přiměřenou.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň dne 1. března 2022

Mgr. Lukáš Pišvejc v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.